

## **TEMA 4. LOS AUDITORES Y SOCIEDADES DE AUDITORÍA: PERSONAS EJERCIENTES DE LA ACTIVIDAD**

### **4.1 INTRODUCCIÓN**

Para que la auditoría de las cuentas anuales o trabajos de verificación pueda calificarse legalmente como “auditoría de cuentas”, tendrá necesariamente que ser realizado por un **auditor de cuentas**, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la Ley de Auditoría y a las normas técnicas de auditoría.

LA AUDITORÍA DEBE LLEVARSE A CABO POR UNA PERSONA O PERSONAS QUE TENGAN:

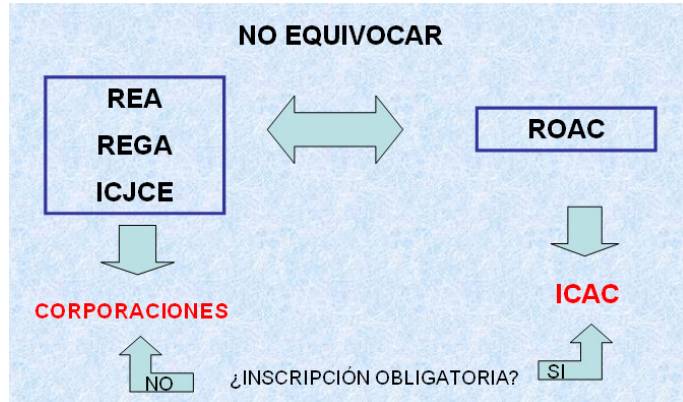
- FORMACIÓN TÉCNICA Y CAPACIDAD PROFESIONAL COMO AUDITORES DE CUENTAS, Y
- TENGAN LA AUTORIZACIÓN EXIGIDA LEGALMENTE

Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas (auditores) o jurídicas (sociedades) que, reuniendo los requisitos establecidos en la Ley de Auditoría de Cuentas y el Reglamento que lo desarrolla, figuren inscritos como ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), y hubieran prestado fianza en garantía de las responsabilidades en que pudieran incurrir en el ejercicio de su actividad.

En los siguientes epígrafes estudiamos los requisitos necesarios que deben cumplirse para que una persona pueda ser autorizado como “auditor de cuentas” y una sociedad de auditoría pueda crearse y ejercer la actividad de auditoría de cuentas.

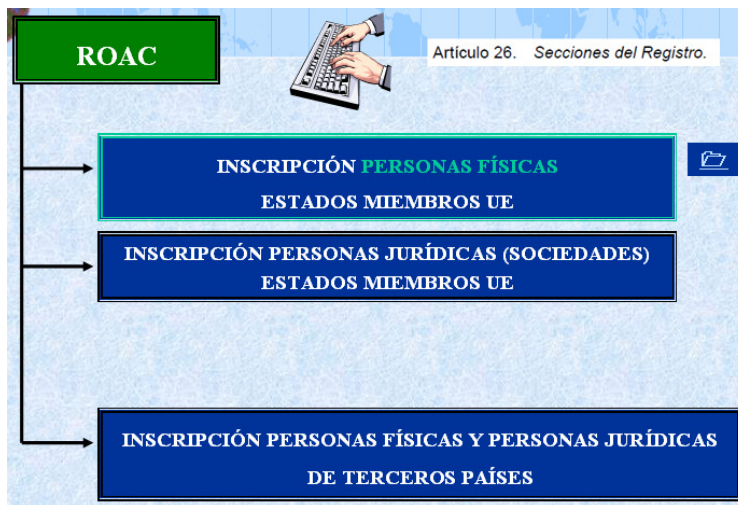
### **4.2 REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS (ROAC)**

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) es el registro en el que toda persona física y jurídica debe estar inscrita para poder ejercer la actividad de la auditoría de cuentas.



El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tiene atribuida, entre otras funciones, el establecimiento y mantenimiento del Registro Oficial de Auditores de Cuentas y la autorización para su inscripción en el mismo.

El registro consta de tres secciones dos referidas para las personas físicas y jurídicas de los estados miembros de la UE y la tercera para personas físicas y jurídicas de terceros países.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU

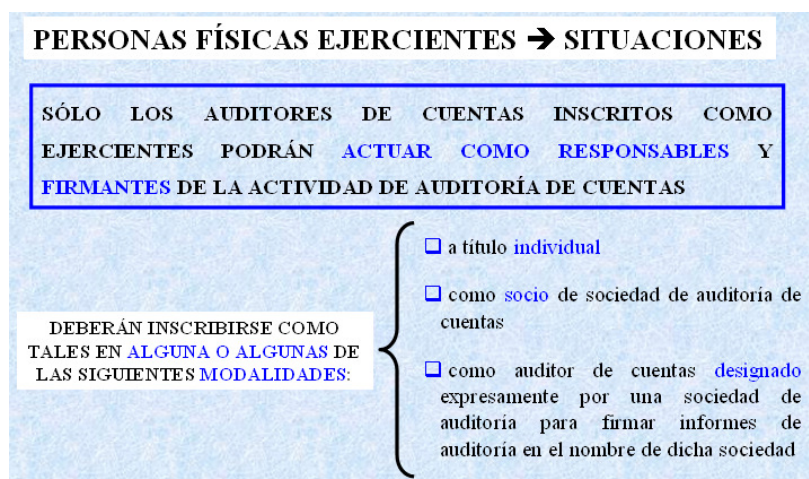
Nos centraremos en las secciones que hacen referencia a los auditores y sociedades de auditoría autorizados por el ICAC para ejercer la auditoría de cuentas en España

En la **sección de personas físicas** se inscribirán los auditores de cuentas con especificación de la situación en la que se encuentren, en función de su relación con la actividad de auditoría de cuentas, en una de las tres siguientes modalidades:

a) **Ejercientes**. Sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán desarrollar la actividad de auditoría de cuentas. Son los auditores responsables que firman el informe de auditoría y, por tanto, son quienes deben tener constituida una fianza.

Los auditores de cuentas ejercientes deberán inscribirse como tales en alguna o algunas de las siguientes modalidades: a título individual, como socio de sociedad de auditoría de cuentas, o como auditor de cuentas designado expresamente por una sociedad de auditoría para firmar informes de auditoría en el nombre de dicha sociedad.

Cuando se trate de socios auditores de cuentas ejercientes o de auditores designados expresamente por la sociedad para firmar informes de auditoría en su nombre, será la sociedad de auditoría la responsable de constituir la fianza.



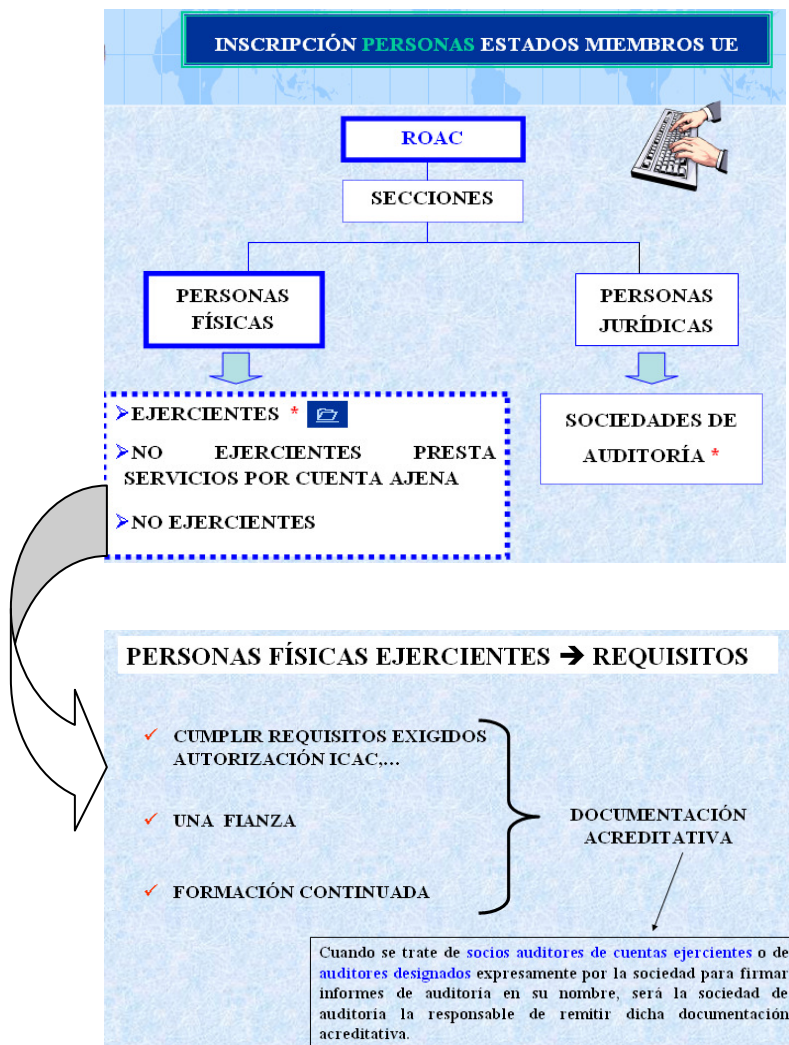
*Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU*

b) **Prestando servicios por cuenta ajena**. Podrán inscribirse quienes se encuentren colaborando activamente, con un auditor de cuentas en ejercicio o una sociedad de auditoría de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas. Son auditores que no firman el informe de auditoría de cuentas y, por consiguiente, no deben tener constituida ninguna fianza por su colaboración.

c) **No ejercientes**. Se inscribirán quienes no desarrollen la actividad de auditoría de cuentas.

En la **sección de personas jurídicas** figurarán las sociedades de auditoría domiciliadas en territorio español o en el de un Estado miembro de la Unión Europea que acrediten, mediante la aportación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de la solicitud correspondiente y documentación justificativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en la LAC

Las sociedades de auditoría deberán informar al ICAC de las designaciones que hagan a los auditores de cuentas para realizar auditorías y emitir informes de auditoría en su nombre, así como de sus variaciones. Asimismo, deberán comunicar quién o quiénes están designados, en todo momento, para representar a las sociedades de auditoría en sus relaciones con el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Se entenderá que no están designados quienes no hayan sido comunicados al ICAC.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU

### 4.3 REQUISITOS EXIGIDOS A PERSONAS FÍSICAS PARA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO

Para que una persona física pueda ser inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) como auditor de cuentas, en cualquiera de las tres modalidades, se requerirá:

- 1) Ser mayor de edad.
- 2) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Comunidad Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.
- 3) Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
- 4) Haber obtenido la correspondiente autorización del ICAC. La autorización del ICAC se concederá a quienes reúnan las siguientes condiciones:
  - a) Haber obtenido una titulación oficial universitaria.
  - b) Haber seguido  cursos de enseñanza teórica: Auditoría, Contabilidad, Otras materias restringidas al nivel de conocimientos que se requieren en la actuación del auditor. Los cursos deberán estar homologados, previamente, por el ICAC
  - c) Haber adquirido una  formación práctica. Deberá extenderse por un periodo mínimo de años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Parte de dicha formación práctica se realizarán con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, que estén autorizados para la auditoría de cuentas, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
  - d) Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado. Constará de dos fases: teórica y práctica

<p>El examen versará sobre las siguientes materias: marco normativo de información financiera; análisis financiero; contabilidad analítica de costes y contabilidad de gestión; gestión de riesgos y control interno; auditoría de cuentas y normas de acceso a ésta; normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría; normas internacionales de auditoría; así como normas de ética e independencia.</p>
--



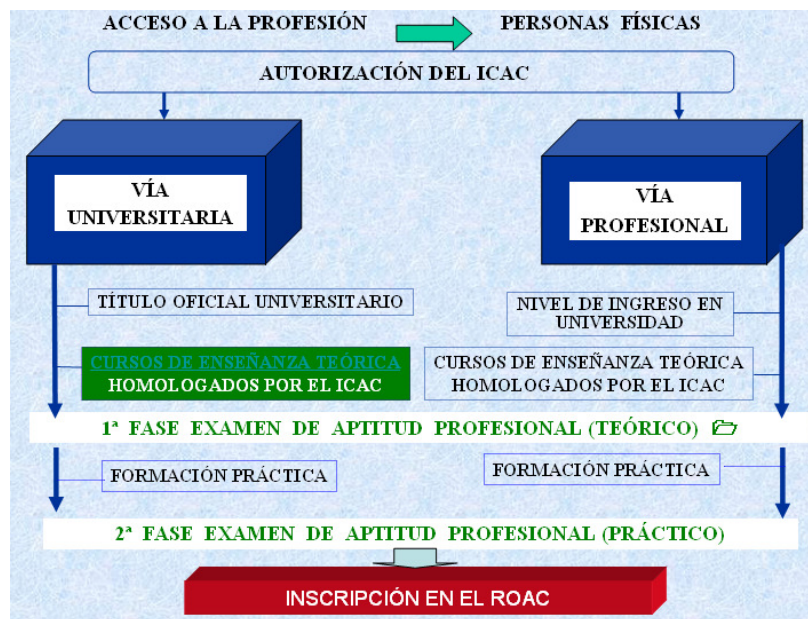
Además, el citado examen deberá cubrir, en la medida en que se requieran para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, las siguientes materias: derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; derecho concursal, fiscal, civil y mercantil; derecho del trabajo y de la seguridad social; tecnología de la información y sistemas informáticos; economía general, economía de la empresa y economía financiera; matemáticas y estadística, y principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.

Quienes posean una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, de las reguladas en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, quedarán dispensados en el examen de aptitud profesional de aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos.

Los *exámenes de aptitud profesional* se realizarán por el sistema de convocatoria única, a propuesta conjunta de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas y subsidiariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas previa aprobación por este último de la respectiva convocatoria, que se publicará mediante Orden del Ministerio de Economía.

La superación de estos exámenes permitirá: por un lado, el acceso a las Corporaciones representativas de los Auditores de Cuentas, en relación con el ejercicio de la función auditora, sin perjuicio de los requisitos específicos que puedan exigir los estatutos de cada Corporación. Y por otro lado, a tener la autorización del ICAC y poder solicitar la correspondiente inscripción en el ROAC (con el requisito adicional que se comenta seguidamente).

5) Constituir una fianza. Aquellas personas que tengan la autorización del ICAC y quieran inscribirse en el ROAC en la modalidad de “**auditores ejercientes**” deberán cumplir un requisito más: tener constituida una fianza.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU

#### 4.4. REQUISITOS EXIGIDOS A PERSONAS JURÍDICAS PARA SU INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO

Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) las sociedades de auditoría de cuentas que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.

La dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas o a auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría para realizar la auditoría en nombre de dicha sociedad.

b) Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

c) Que una mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad sean socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados en cualquier Estado miembro de la Unión Europea. En caso de que el órgano de

administración no tenga más que dos miembros, al menos uno de ellos deberá cumplir las condiciones establecidas en el presente apartado.

d) Constitución de la Fianza. Las sociedades de auditoría de cuentas estarán obligadas a prestar una fianza que garantice las responsabilidades que puedan deducirse, y hasta su prescripción, de los trabajos realizados durante el período correspondiente-

## 4.5 LA FIANZA EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS

Sin perjuicio de la responsabilidad civil de los auditores de cuentas (ejercientes) y sociedades de auditoría, para responder de los **daños y perjuicios que pudieran causar** en el ejercicio de su actividad, están obligados a prestar una fianza por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Competitividad, en forma de:

- depósito en efectivo,
- títulos de deuda pública,
- aval de entidad financiera o
- seguro de responsabilidad civil,.

La cuantía, en todo caso, será proporcional a su volumen de negocio. Reglamentariamente se fijará la fianza para el primer año de ejercicio de la actividad.

En el caso de los auditores de cuentas, la fianza para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, será de 300.000 €. Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la fianza mínima se incrementará en el 30 por 100 de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.

En el caso de sociedades de auditoría la fianza para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, para las sociedades de auditoría será de 300.000 € (multiplicada por cada uno de los socios de la misma, sean o no auditores de cuentas y teniendo en cuenta los auditores no socios designados para firmar informes en



nombre de la sociedad). Teniendo, asimismo, el carácter de mínima en los años sucesivos.

* REQUISITO: FIANZA	
AUDITOR INDEPENDIENTE	SOCIEDAD DE AUDITORÍA
F. MINIMA= FM 300.000 €	F. MINIMA= FM 300.000 € X (Nº SOCIOS+ASIGNADOS)
AÑOS SUCESIVOS 300.000€ + 30% (FACT-FM)	AÑOS SUCESIVOS Fianza mínima + 30% (FACT-FM)
<b>SI FACT &gt; FM</b>	

Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU

Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la fianza mínima a que se refiere el apartado anterior se incrementará en el 30 por 100 de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.

Tanto los auditores como las sociedades de auditoría deberán justificar anualmente la vigencia de la póliza contratada o del aval y comunicar cualquier modificación introducida en los términos primitivamente pactados.

La insuficiencia de la fianza, cualquiera que sea la forma en que esté constituida, o la falta de vigencia del seguro o del aval, en su caso, será causa que automáticamente impedirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

#### 4.6 BAJA DEL REGISTRO OFICIAL.

Los auditores de cuentas causarán baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los siguientes supuestos:

- a) Por fallecimiento.
- b) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos para la inscripción.
- c) Por renuncia voluntaria.
- d) Por sanción.

Las sociedades de auditoría causarán baja del registro por los supuestos indicados en los puntos c) y d) y en caso de que incumplan alguno de los requisitos establecidos para su constitución, así como los supuestos de disolución de la sociedad o cuando ésta no hubiera prestado la fianza establecida o dicha fianza fuera insuficiente.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU

## 4.7. NOMBRAMIENTO, PRÓRROGA Y REVOCACIÓN DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

### 4.7.1 Nombramiento

El nombramiento de auditores en las empresas y entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, se hará antes de que finalice el ejercicio social por auditar.

En el caso de las Sociedades Anónimas el nombramiento se realizará por la Junta General de Accionistas. Cuando la Junta General no hubiera nombrado a los Auditores antes de que finalice el ejercicio a auditar, debiendo hacerlo, o las personas nombradas no acepten el cargo o no puedan cumplir sus funciones, los Administradores, el Comisario del Sindicato de Obligacionistas o cualquier accionista podrá solicitar del Registrador Mercantil del domicilio social la designación de la persona o personas que deban realizar la auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil.

### **4.7.2 Plazos de contratación de los auditores**

Los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial.

Si a la finalización del periodo de contratación inicial o de prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

Para que el contrato de auditoría quede tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría y la entidad auditada no deberán manifestar su voluntad en contrario antes de que finalice el último ejercicio por el que fueron inicialmente contratados o anteriormente prorrogados, sin perjuicio de la información de dicha prórroga en la Junta General de socios. Esto no exime del deber de comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad auditada, mediante acuerdo o certificado suscrito por quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada, en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del periodo contratado.

**Rotación obligatoria.** Tratándose de entidades de interés público, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente.

Será obligatoria dicha rotación cuando en el séptimo año o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 50.000.000 de euros con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, la entidad objeto de auditoría de cuentas no hubiese cumplido durante algún período de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo.

Tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:

a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las empresas de seguros sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.

b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

c) Los grupos de sociedades en los que se integren entidades contempladas en las letras a) y b) anteriores.

No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, o cuando se producen las situaciones en las que los auditores deban ser nombrados por el Registrador Mercantil, no será de aplicación los requisitos de:

- Nombramiento antes de que finalice el ejercicio social por auditar
- Duración temporal mínima y máximo del contrato.

#### **4.7.3 Revocación de los auditores**

Durante el periodo inicial, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron contratados una vez finalizado el periodo inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Así mismo, la revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes deberá estar originado por la existencia de justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como las entidades auditadas, deberán comunicar tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días desde que ésa se haya producido.